

УДК 631.162:657.471.76

С. В. Скрипник

## МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ ЩОДО ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ У ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

**Анотація.** Розглянуто класифікація витрат у фінансовому й управлінському обліку та методологічні основи формування облікової інформації. Здійснено аналіз структури витрат управлінського обліку продукції рослинництва і тваринництва на сільськогосподарських підприємствах Херсонської області. Наведено результати анкетування, проведеного серед головних бухгалтерів сільськогосподарських підприємств; класифікацію витрат в управлінському обліку для прийняття управлінських рішень сільськогосподарськими підприємствами.

**Ключові слова:** витрати, калькулювання, виробництво, собівартість, сільськогосподарська продукція, планування, контроль, управління, ефективність, звітність.

**Summary.** The classification of expenses in financial and managerial accounting and methodological bases of formation of accounting information are considered. The analysis of the cost structure of management accounting for crop and livestock production at agricultural enterprises of the Kherson region was carried out. The results of the survey conducted among the chief accountants of agricultural enterprises are presented. On the basis of the above is a classification of costs in management accounting for the adoption of management decisions by agricultural enterprises.

**Key words:** costs, calculation, production, cost, agricultural products, planning, control, management, efficiency, reporting.

**Постановка проблеми.** В управлінському обліку особлива увага приділяється обліку витрат і калькулюванню собівартості продукції. Управління виробництвом сільськогосподарської продукції дозволяє порівнювати витрати та доходи, обирати найвигіднішу цінову і збутову політику та здійснювати управління фінансовими результатами. При цьому важливим аспектом є науково обґрунтована класифікація витрат та методів їх обліку, що взаємозалежать один від одного. Методи калькулювання передбачають відповідну класифікацію витрат, яка і впливає на величину собівартості та розподіл витрат. Класифікація — розподіл об'єктів, понять, назв на класи, групи, розряди за спільною ознакою [11]. Вивчення класифікації витрат на сьогоднішній день є доволі актуальним, оскільки сучасні вимоги до інформації потребують наявності деталізованих та багатоваріантних інформаційних потоків про витрати в цілому.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання, які пов'язані з вивченням обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, є предметом постійних дискусій та наукового пошуку як вітчизняних, так і зарубіжних дослідників, серед яких на особливу увагу заслуговують такі вчені, як: І. А. Басманов,

Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, С. Ф. Голов, К. Друрі, О. Д. Каверіна, Т. П. Карпова, Н. Г. Кондратова, В. С. Лень, О. В. Лишиленко, А. Ш. Маргуліс, Л. В. Нападовська, С. О. Ніколаєва, М. Ф. Огійчук, Я. В. Соколова, П. Сук, А. Яругова та ін. Такий науковий базис надихає на вдосконалення і розширення інформативного поля щодо обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції в контексті застосування на практиці у діяльності суб'єктів господарювання. Як свідчать дослідження науковців, від правильної класифікації витрат залежить вибір оптимальних варіантів та ефективність прийняття різноманітних управлінських рішень, що впливає на рівень показників, які відображають динаміку економічної діяльності суб'єкта господарювання. З. П. Євзлін [3] відмітив, що правильна класифікація будь-якої сукупності має таке ж важливе значення, як лікарський діагноз для кожного окремого органу або всього організму. Застосування неправильної класифікації витрат може призвести до прийняття таких управлінських рішень, які в подальшому негативно впливатимуть на результати та розвиток роботи підприємства.

**Мета дослідження** полягає у розкритті сутності та визначенні оцінки обліку витрат і каль-

© С. В. Скрипник, 2017

### Бібліографія ДСТУ:

Скрипник С. В. Методичні аспекти формування облікової інформації щодо витрат і калькулювання собівартості продукції у діяльності сільськогосподарських підприємств / С. В. Скрипник // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. — 2017. — № 2 (38). — С. 64–73.

### References (APA):

Skrypnyk, S. V. (2017). *Metodychni aspekty formuvannia oblikovoi informatsii shchodo vytrat i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii u diialnosti silskohospodarskykh pidpriemstv* [Methodical aspects of formation of accounting information for expenditure and calculation of cost price of products in activity of agricultural enterprises]. *Visnyk Berdianskoho universytetu menedzhmentu i biznesu*, 2 (38), 64–73 (in Ukr.).

кулювання собівартості з метою ефективного управління виробництвом сільськогосподарської продукції.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Для ефективної діяльності сільськогосподарського підприємства, забезпечення його стабільності в ринковому середовищі та підвищення прибутковості потрібно постійно здійснювати контроль за витратами. Для підвищення конкурентоспроможності підприємств в умовах розвитку ринкових відносин та посилення інтеграційних процесів питання раціонального управління витратами є доволі актуальним, оскільки діяльність будь-якого підприємства розрахована на максимізацію прибутку та мінімізацію витрат. Отримання кращого ефекту із найменшими затратами матеріальних, трудових та фінансових ресурсів залежить від політики управління витратами, яка й передбачає пошук способів їх зниження.

Вітчизняне законодавство України трактує визначення «витрати» як зменшення економічних вигод у виді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу [14]. Класифікація витрат передбачає рознесення витрат у відповідні групи, які складаються з однорідних за своїм змістом або близьких між собою витрат. Тому в економічній літературі і на практиці класифікують витрати за різними ознаками. Основні засади класифікації витрат розкриті в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9] та П(С)БО 16 «Витрати» [12] і передбачають їх групування відповідно до видів діяльності, за якими були здійснені витрати. При цьому витрати звичайної діяльності виникають у зв'язку зі здійсненням операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Детальний склад витрат з класифікацією за видами діяльності передбачено Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [11]. Слід зазначити, що у фінансовому обліку основу класифікації витрат складають види діяльності.

У бухгалтерському управлінському обліку професор Ф. Ф. Бутинець виокремлює такі основні групування витрат: а) за елементами витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати); б) за статтями витрат; в) за способом їх включення до витрат окремих структурних підрозділів підприємства (прямі і непрямі витрати); г) за обсягом виробництва продукції (змінні і постійні); д) за звітними періодами (витрати звітних періодів та витрати майбутніх періодів); е) за функціональним призначенням [1].

Сьогодні керівникам для прогнозування поточних і стратегічних управлінських рішень та контролю витрат за сферами діяльності і центра-

ми відповідності недостатньо загальноприйнятої класифікації витрат. Інформація в управлінському обліку залежить від його мети та завдань, а тому, на основі правил Р. Ентоні: «для різних користувачів і різних цілей потребується різна інформація», в обліку виокремлюють класифікацію витрат, що відповідає її управлінському аспекту [4].

У процесі дослідження виявлено, що як в Україні, так і в більшості країн світу розрізняють витрати прямі і непрямі, постійні й змінні, витрати на продукцію і витрати періоду. Відмінною особливістю у зарубіжній практиці є можливість самостійного вибору класифікації витрат, яка визначається потребами користувачів. Вітчизняний та зарубіжний аспект класифікації витрат різними науковцями наведено на рис. 1.

У міжнародній практиці, крім виробничих витрат, виокремлюють також контрольовані і неконтрольовані, дійсні й альтернативні, релевантні і нерелевантні, маржинальні тощо [15]. Отже, у зарубіжній літературі класифікація витрат в управлінському обліку подібна до вітчизняної класифікації витрат. Відмінністю є лише те, що їхні вчені класифікують витрати за іншими ознаками та по-іншому їх трактують (називають).

Вважаємо, для управлінського обліку найбільш доцільними та повними є напрями класифікації витрат, що повністю відповідають його потребам і можуть бути використані для удосконалення методики управлінського обліку в практиці вітчизняних підприємств. Проте вибір ознак групування витрат в першу чергу залежить від поставленого завдання, тому вважаємо, що для практичного застосування в управлінському обліку недоцільно обмежуватися загальноприйнятою класифікацією витрат [11].

На сільськогосподарських підприємствах для цілей фінансового обліку використовують класифікацію витрат, наведену в П(С)БО 16 «Витрати» [12], а для внутрішньогосподарського планування, обліку і калькулювання собівартості продукції застосовують класифікацію витрат, подану у галузевих Методичних рекомендаціях № 132 [8], відповідно до яких всі витрати формуються за центрами відповідальності, об'єктами обліку, планування та калькулювання і класифікуються за: характером участі в процесі виробництва (основні і накладні), способом включення в собівартість продукції (прямі і непрямі), обсягом виробництва і складом витрат (змінні — пропорційні і непропорційні, постійні), видами витрат, економічними елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати) та відношенням до собівартості продукції (витрати на продукцію і витрати періоду).

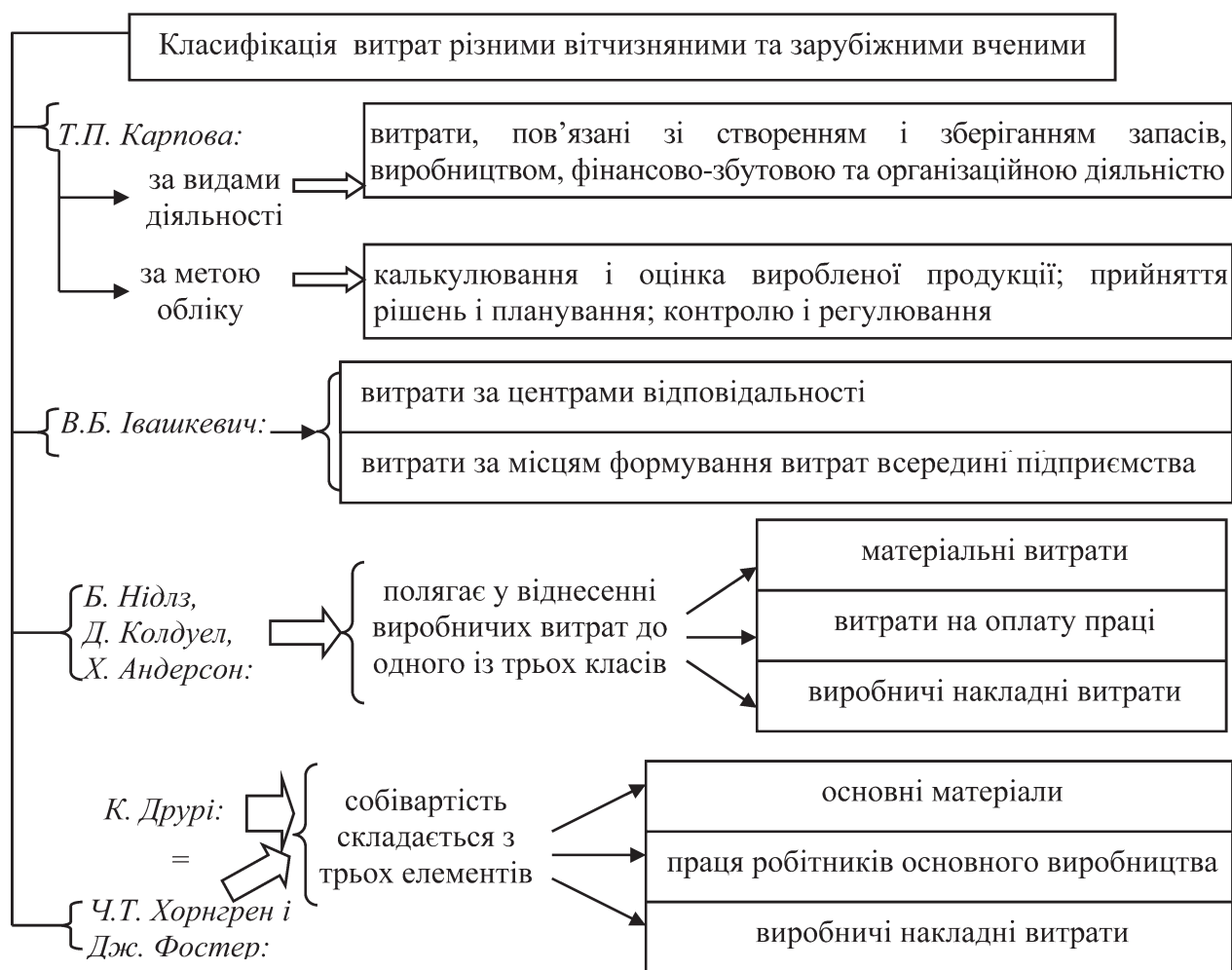


Рис. 1. Класифікація витрат різними вітчизняними та зарубіжними вченими (згруповано автором за даними [2; 5; 6; 10; 16])

У сільському господарстві витрати виробництва включають витрати живої і уречевленої праці, що є витратами засобів та предметів праці. Перші проявляються у виді конкретної праці в різних галузях сільського господарства, другі — це витрачені насіння, корми й інші види запасів. Вартість використаних предметів праці повністю переноситься на продукцію виробництва. Витрати засобів праці визначаються в частині амортизації основних засобів у процесі виробництва. Особливістю сільськогосподарських підприємств є використання індивідуального переліку статей витрат, що пропонуються Методичними рекомендаціями, які кожне господарство має право встановлювати самостійно, і відсутність поділу загальновиробничих витрат на постійні та змінні. Крім того, в сільському господарстві існує правило: кількість отриманої продукції не прямо залежить від кількості використаної сировини (наприклад, з 1 ц насіння можна буде отримати 10 ц зерна, а з 1 кг кормів не завжди можна отримати 1 кг приросту), тому змінні витрати поділяються на пропорційні, величина яких визначається обсягом одержаної продукції, та непропорційні,

величина яких залежить від обсягу виконаних робіт чи поголів'я тварин. Тобто метою класифікації витрат в сільському господарстві є забезпечення користувачів оперативною, достовірною та повною інформацією щодо кількості і вартості одержаної продукції, матеріальних, трудових та інших виробничих витрат по структурних підрозділах (бригадах, цехах, фермах тощо) і по підприємству в цілому, не тільки для потреб поточного та оперативного управління, а й стратегічного [11]. Тому для різних рівнів управління потрібна різна інформація про витрати, що потребує відповідної їх класифікації.

Таким чином, для організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах недостатньо класифікувати витрати лише згідно з Методичними рекомендаціями. Витрати в управлінському обліку можуть формуватися і під впливом інших чинників, зокрема, планування, контролю тощо.

Підприємство будь-якої організаційно-правової форми, а особливо сільськогосподарське, в процесі своєї діяльності велике значення приділяє обліку виробничих витрат. За економіч-

ним змістом витрати групуються за економічними елементами і статтями калькуляції. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [9] та П(С)БО 16 «Витрати» [12] витрати — це зменшення економічних вигод у виді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення та розподілення власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Як відмічає О. В. Лишиленко, основною метою обліку витрат є повне і достовірне визна-

чення фактичних витрат, що пов'язані з операційною діяльністю, яка являє собою основну діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю [7]. Отже, норми П(С)БО 16 «Витрати» застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ). Методичні засади формування облікової інформації про витрати підприємства, які визнаються відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», наведено на рис. 2. Витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим

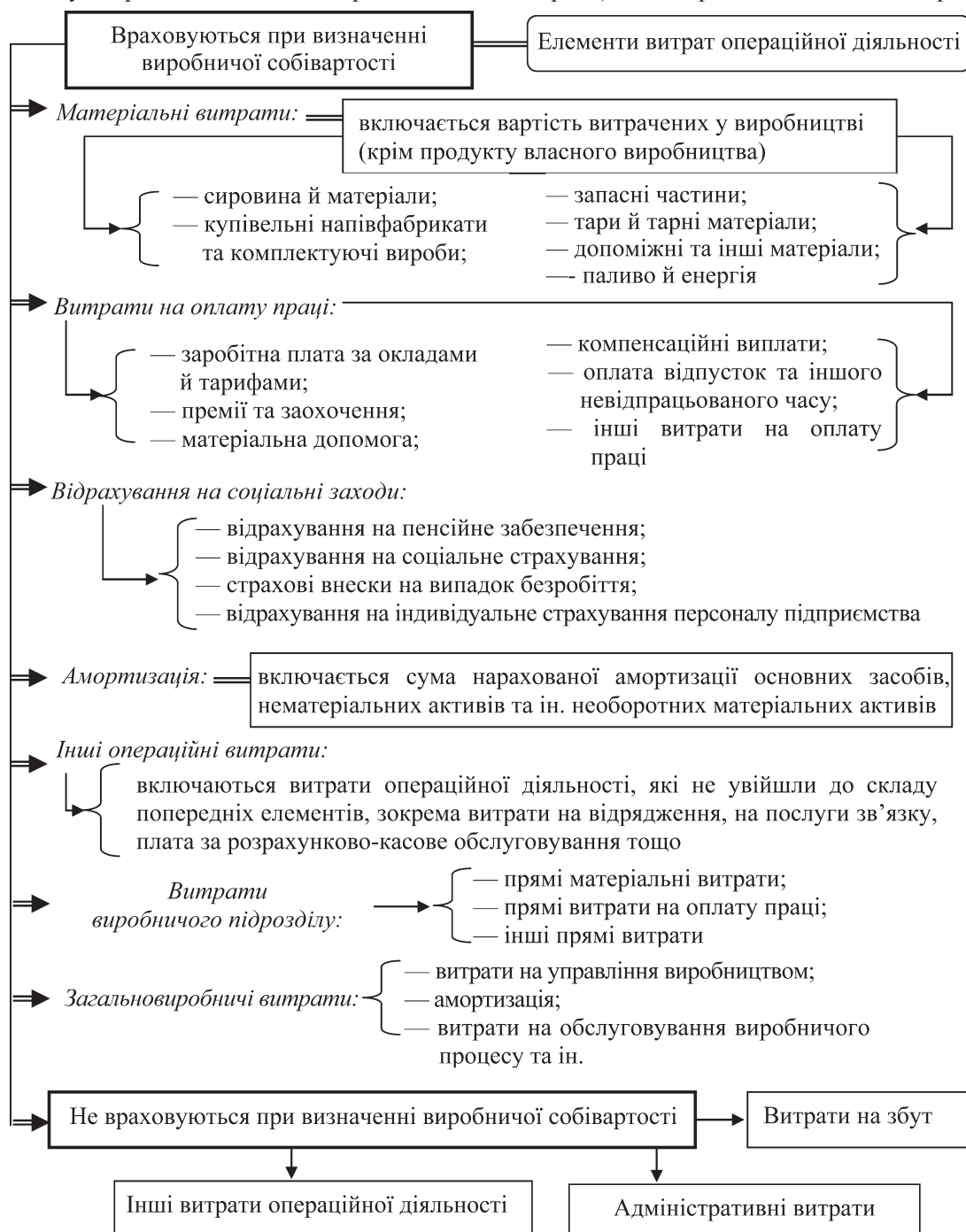


Рис. 2. Елементи витрат операційної діяльності, які враховуються та які не враховуються при визначенні виробничої діяльності підприємства

процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг), називають основними. Ці витрати в більшості випадків є прямими, тобто відносяться до конкретних об'єктів витрат на підставі первинних документів.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні, але згідно з Методичними рекомендаціями № 132 в сільськогосподарських підприємствах вони не поділяються на постійні і змінні [8]. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування й управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітної періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування й управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати входять до складу собівартості реалізованої продукції (робіт та послуг) у період їх появи. Спільна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може бути більше їх фактичної величини.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством [11]. Витрати на виробництво продукції в плануванні та обліку групуються за статтями, які господарство визначає самостійно. Згідно з Методичними рекомендаціями № 132 [8] зразковий перелік статей витрат у рослинництві наведено у табл. 1.

Таблиця 1

## Зразковий перелік статей витрат у рослинництві

Статті витрат	У рослинництві
Витрати на оплату праці	+
Відрахування на соціальні заходи	+
Насіння та посадковий матеріал	+
Паливо та мастильні матеріали	+
Добрива	+
Засоби захисту рослин	+
Роботи та послуги	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+
Інші витрати на утримання основних засобів	+
Загальновиробничі витрати	+

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» витрати, пов'язані з перетвореннями біологічних активів та отриманням сільськогосподарської продукції, визнаються витратами основної діяльності [13].

Розглянута нами класифікація витрат визначає формування облікової інформації на підприємстві для подальшого прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Проте у практичній діяльності підприємств існує дещо інша класифікація витрат, оскільки кожен керівник (власник) підприємства повинен знати, скільки буде коштувати виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Для цього кожне підприємство використовує на власний розсуд економічно обґрунтовану класифікацію витрат. Аналіз структури витрат управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах Херсонської області з виробництва продукції рослинництва і тваринництва наведено в табл. 2 та табл. 3.

У структурі витрат управлінського обліку нами за об'єкт дослідження були взяті різні сільськогосподарські підприємства Херсонської області. Так, щодо витрат з вирощування продукції рослинництва, найбільша питома вага прямих витрат, що були понесені у 2016 р., припадає на СК «Радянська Земля» Білозерського району — 93,76 %, ФГ «Надія-В» Голопристанського району та СТОВ «Більшовик» Скадовського району — 88,35 %. При цьому постійні витрати на цих підприємствах склали: 1,6 %, 1,4 % та 0,94 % усього. Тобто витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів, були виявлені саме у цих трьох господарствах. Такі показники стали найменшими. Стосовно витрат з вирощування продукції тваринництва, то їх детальний аналіз наведено в табл. 3.

При вирощуванні продукції тваринництва у структурі витрат найбільша частка основних витрат у 2016 р. припадає на СК «Радянська Земля» Білозерського району — 84,33 %, а найменша — на ПСП «Прибой» Білозерського району — 68,72 %. При цьому найбільша частка накладних витрат була виявлена у ПСП «Прибой» Білозерського району — 31,28 %, а найменша — у СК «Радянська Земля» Білозерського району — 15,67 %. Тобто найбільша сукупність прямих витрат на виробництво продукції тваринництва виявлена у СК «Радянська Земля», а витрати, які безпосередньо пов'язані з процесом виробництва, але вони не можуть бути віднесені до певних об'єктів — у ПСП «Прибой».

**Аналіз структури витрат управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах Херсонської області за 2016 рік (продукція рослинництва)**

№ з/п	Витрати	Голопристанський район				Скадовський район		Білозерський район			
		СТОВ «Росія»		ФГ «Надія-В»		СТОВ «Більшовик»		ПСП «Прибой»		СК «Радянська Земля»	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1.	Звичайні	2510,76	100,00	3478,22	100,00	5217,33	100,00	291,09	100,00	2568,34	100,00
	Надзвичайні	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Разом	2510,76	100,00	3478,22	100,00	5217,33	100,00	291,09	100,00	2568,34	100,00
2.	Виробничі (на продукт)	2202,83	87,74	3094,41	88,97	4652,70	89,18	233,51	80,22	2501,00	97,38
	Невиробничі (на період)	307,93	12,26	383,81	11,03	564,63	10,82	57,58	19,78	67,34	2,62
	Разом	2510,76	100,00	3478,22	100,00	5217,33	100,00	291,09	100,00	2568,34	100,00
3.	Основні	2039,84	81,24	2851,02	81,97	4301,20	82,44	177,02	60,81	2404,38	93,62
	Накладні	470,92	18,76	627,20	18,03	916,13	17,56	114,07	39,19	163,97	6,38
	Разом	2510,76	100,00	3478,22	100,00	5217,33	100,00	291,09	100,00	2568,34	100,00
4.	Прямі	2195,15	87,43	3076,35	88,45	4609,68	88,35	231,31	79,46	2408,16	93,76
	Непрямі	315,61	12,57	401,87	11,55	607,65	11,65	59,78	20,54	160,19	6,24
	Разом	2510,76	100,00	3478,22	100,00	5217,33	100,00	291,09	100,00	2568,34	100,00
5.	Змінні	2468,07	98,30	3429,53	98,60	5168,29	99,06	285,27	98,00	2527,25	98,40
	Постійні	42,69	1,70	48,69	1,40	49,04	0,94	5,82	2,00	41,09	1,60
	Разом	2510,76	100,00	3478,22	100,00	5217,33	100,00	291,09	100,00	2568,34	100,00
6.	Елементи витрат	2202,83		3094,41		4652,70		191,40		2050,00	
7.	Контрольовані	2355,10	93,80	3291,79	94,64	4985,23	95,55	273,62	94,00	2375,50	92,49
	Неконтрольовані	155,66	6,20	186,43	5,36	232,10	4,45	17,47	6,00	192,85	7,51
	Разом	2510,76	100,00	3478,22	100,00	5217,33	100,00	291,09	100,00	2568,34	100,00
8.	Нормовані	2340,08	93,20	3246,92	93,35	4906,12	94,04	267,80	92,00	2382,67	92,77
	Ненормовані	170,68	6,80	231,30	6,65	311,13	5,96	23,29	8,00	185,67	7,23
	Разом	2510,76	100,00	3478,22	100,00	5217,25	100,00	291,09	100,00	2568,34	100,00

Отже, в управлінському обліку витрати необхідно поділяти за більш різноманітними ознаками, оскільки точність та обґрунтованість обліку витрат є основою для правильного складання калькуляційних розрахунків, проведення аналізу, планування і, тим самим, прийняття управлінських рішень. У табл. 4 наведено результати анкетування, проведеного серед головних бухгалтерів сільськогосподарських підприємств Херсонської області (СК «Радянська Земля» та ПСП «Прибой» Білозерського району; СТОВ «Росія» та ФГ «Надія-В» Голопристанського району, а також СТОВ «Більшовик» Скадовського району) щодо організації управлінського обліку на цих підприємствах.

За результатами анкетування, проведеного серед головних бухгалтерів сільськогосподарських підприємств Херсонської області, наведених в табл. 4, здійснено розподіл видів класифікації витрат щодо практичного застосування на досліджуваних сільськогосподарських підприємствах (рис. 3).

З результатів дослідження практики діяльності 63 сільськогосподарських підприємств Херсонської області можемо зробити висновок, що

спеціалісти сільського господарства у своїй роботі недостатньо використовують різні напрямки класифікації витрат управлінського обліку. Значна їх частина (70,2 %), як правило, виокремлюють лише прямі і непрямі витрати та постійні і змінні (26,3 %). Решта видів витрат застосовуються за потреби керівників у такій інформації. Тому для організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах необхідно застосовувати таку класифікацію витрат, яка б повністю відповідала їх потребам та забезпечувала керівників повною і необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень, як поточних, так і на перспективу.

Враховуючи досвід вітчизняної та зарубіжної практики обліку, нами на основі систематизації різних видів витрат запропоновано на сільськогосподарських підприємствах класифікувати витрати в управлінському обліку для прийняття управлінських рішень за напрямками, що наведені на рис. 4.

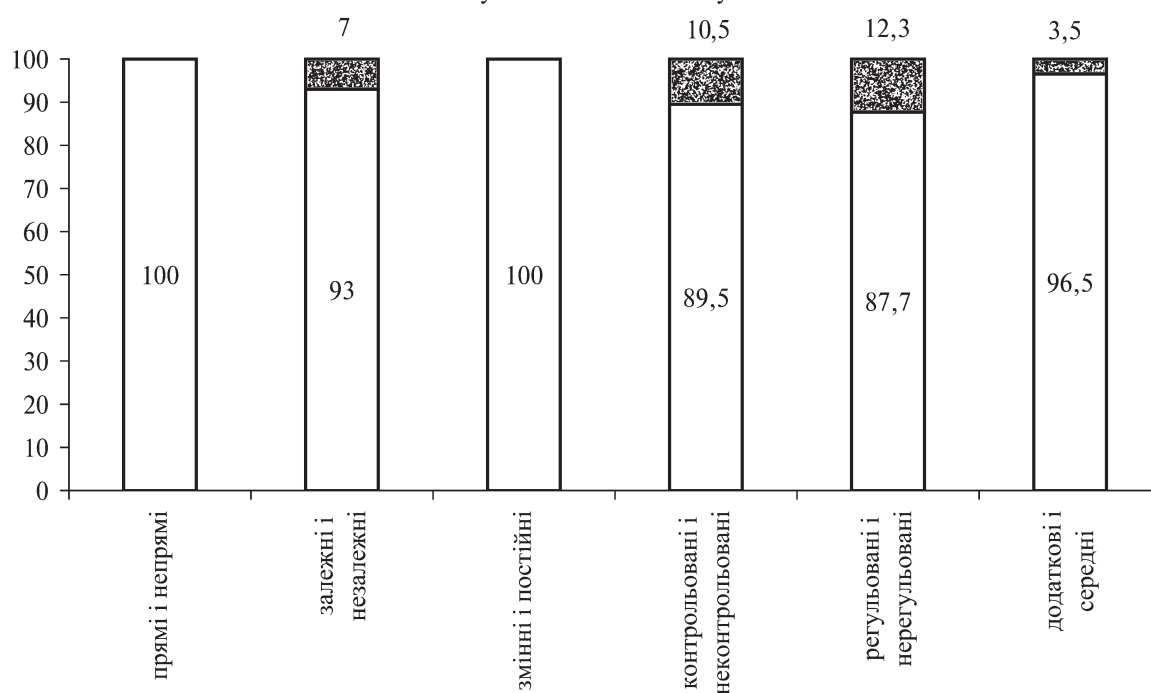
Крім того, в управлінському обліку витрати необхідно групувати за економічними елементами і статтям калькуляції. Кожен елемент витрат є єдиним і неподільним, незалежно від кількості

Таблиця 3

**Аналіз структури витрат управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах  
Херсонської області за 2016 рік (продукція тваринництва)**

№ з/п	Витрати	Голопристанський район				Скадовський район		Білозерський район			
		СТОВ «Росія»		ФГ «Надія-В»		СТОВ «Більшовик»		ПСП «Прибой»		СК «Радянська Земля»	
		тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
1.	Звичайні	3324,50	100,00	4362,87	100,00	6544,31	100,00	229,36	100,00	3582,41	100,00
	Надзвичайні	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
	Разом	3324,50	100,00	4362,87	100,00	6544,31	100,00	229,36	100,00	3582,41	100,00
2.	Виробничі (на продукт)	3082,33	92,72	3770,97	86,43	5668,46	86,62	204,84	89,31	3523,73	98,36
	Невиробничі (на період)	242,17	7,28	591,90	13,57	875,85	13,38	24,52	10,69	58,68	1,64
	Разом	3324,50	100,00	4362,87	100,00	6544,31	100,00	229,36	100,00	3582,41	100,00
3.	Основні	2552,85	76,79	3585,50	82,18	5478,18	83,71	157,62	68,72	3021,21	84,33
	Накладні	771,65	23,21	777,37	17,82	1066,13	16,29	71,74	31,28	561,20	15,67
	Разом	3324,50	100,00	4362,87	100,00	6544,31	100,00	229,36	100,00	3582,41	100,00
4.	Прямі	2673,63	80,42	3550,00	81,37	5656,62	82,65	181,05	78,94	2932,88	81,87
	Непрямі	650,87	19,58	812,87	18,63	1187,69	17,35	48,31	21,06	649,53	18,13
	Разом	3324,50	100,00	4362,87	100,00	6844,31	100,00	229,36	100,00	3582,41	100,00
5.	Змінні	2716,78	81,72	3552,87	81,43	5301,17	81,00	188,25	82,07	2911,79	81,28
	Постійні	607,72	18,28	810,00	18,57	1243,14	19,00	41,11	17,93	670,62	18,72
	Разом	3324,50	100,00	4362,87	100,00	6544,31	100,00	229,36	100,00	3582,41	100,00
6.	Елементи витрат	3089,04		3770,97		5668,46		204,84		3629,62	
7.	Контрольовані	2997,04	90,15	3928,67	90,05	5993,28	91,58	205,74	89,70	3238,49	90,40
	Неконтрольовані	327,46	9,85	434,20	9,95	551,03	8,42	23,62	10,30	343,92	9,60
	Разом	3324,50	100,00	4362,87	100,00	6544,31	100,00	229,36	100,00	3582,41	100,00
8.	Нормовані	3240,39	97,47	4246,87	97,34	6346,81	96,98	223,47	97,43	3495,36	97,57
	Ненормовані	84,11	2,53	116,00	2,66	197,50	3,02	5,89	2,57	87,05	2,43
	Разом	3324,50	100,00	4362,87	100,00	6544,31	100,00	229,36	100,00	3582,41	100,00

□ Застосовується ■ Не застосовується



*Рис. 3. Види класифікації витрат щодо практичного застосування на сільськогосподарських підприємствах Херсонської області, %*

**Результати анкетування головних бухгалтерів сільськогосподарських підприємств Херсонської області  
щодо організації управлінського обліку**

№ з/п	Питання	Відповідь				
		Усьо-го	так	питома вага, %	ні	питома вага, %
1.	Чи ведеться на вашому підприємстві управлінський облік?	63	19	30,1	44	69,9
2.	Чи створений на підприємстві певний структурний підрозділ, який веде управлінський облік?	63	6	9,5	57	90,5
3.	Якщо на підприємстві ведеться управлінський облік, то хто цим займається?					
	— головний бухгалтер	19	6	31,5		
	— економіст	19	11	60		
	— інший працівник	19	2	10,5		
4.	Чи складається на підприємстві внутрішня звітність з управлінського обліку?	41	6	14,6	35	85,4
5.	Чи задовольняє Вас інформація, що розкрита у Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільгоспідприємств?	63	18	28,5	45	71,5
6.	Чи виокремлюють на підприємстві такі види витрат:					
	прямі і непрямі	57	40	70,2	17	29,8
	залежні і незалежні	57	4	7	53	93
	змінні і постійні	57	15	26,3	42	73,7
	контрольовані і неkontrolьовані	57	6	10,5	51	89,5
	регульовані і нерегульовані	57	7	12,3	50	87,7
	додаткові і середні	57	2	3,5	55	96,5
7.	Який метод обліку витрат (визначення собівартості продукції) застосовується на підприємстві:					
	а) нормативний	63	6	9,5	57	90,5
	б) простий	63	30	47,6	33	52,4
	в) попередільний	63	2	3,1	61	96,9
8.	Чи використовується на підприємстві спеціальний документ для розрахунку фактичної собівартості кожного виду продукції?	63	22	34,9	41	65,1
9.	Чи є розроблені на підприємстві технологічні карти (раціони) з виробництва продукції:					
	— рослинництва	63	17	26,9	46	73,1
	— тваринництва	63	10	15,8	53	84,2
10.	Чи визначається повна собівартість продукції?	63	35	55,5	28	44,5
	Якщо так, то за який період: — місяць	35	2	5,7		
	— квартал	35	2	5,7		
	— рік	35	28	80		
	— за потребою	35	3	8,6		
11.	Пропорційно до яких витрат розподіляються загальновиробничі витрати рослинництва і тваринництва:					
	а) прямих витрат	63	12	19		
	б) інших витрат	63	51	81		
12.	Коли протягом року розподіляються загальновиробничі витрати:					
	— щомісяця	63	5	7,9	-	-
	— шокварталу	63	8	12,7	-	-
	— в кінці року	63	50	79,4	-	-
13.	Чи доцільно окремо на субрахунках бухгалтерського обліку показувати собівартість і дохід від реалізації сільськогосподарської та промислової продукції?	63	44	69,8	19	30,2
14.	Чи є на підприємстві Положення про планування та калькулювання витрат (методика розрахунку)?	63	18	28,6	45	71,4
15.	Чи проводиться на підприємстві бюджетне планування?	63	11	17,5	52	82,5
16.	Якщо Ви дали позитивну відповідь на попереднє запитання, вкажіть, які види бюджетів складаються:					
	— бюджети витрат	11	4	36,4		
	— бюджети доходів	11	4	36,4		
	— бюджетні форми звітності	11	3	27,2		
17.	Чи проводиться контроль витрат на підприємстві?	63	29	46	34	54
18.	Чи проводиться на підприємстві аналіз витрат?	63	33	52,3	30	47,7
19.	Чи доцільно розробити Методичні рекомендації щодо порядку проведення аналізу витрат в розрізі видів продукції?	63	31	49,2	32	50,7
20.	Чи доцільно складати Звіт про прибутки та збитки за підрозділами (внутрішній)?	63	33	52,3	30	47,7

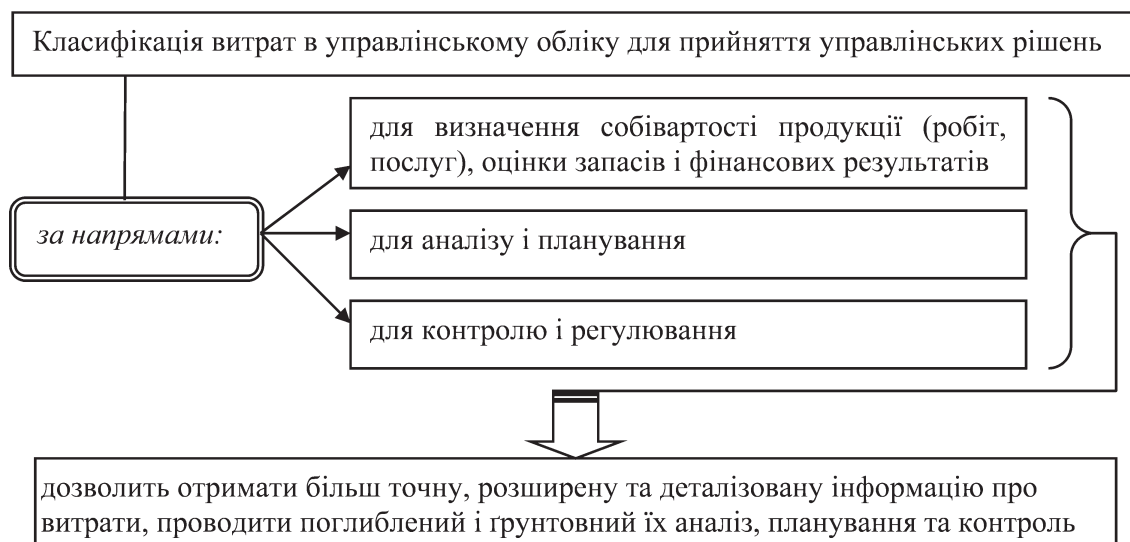


Рис. 4. Класифікація витрат в управлінському обліку для прийняття управлінських рішень

статей групування. Така інформація дозволяє обліковувати, аналізувати, планувати і контролювати витрати як за кожним об'єктом (підрозділом), так і по підприємству в цілому і є основою для складання розділу 2 «Елементи операційних витрат» Звіту про сукупний дохід. Однак поділ витрат за елементами не забезпечує процеси аналізу складу витрат та собівартості і контролю розміру витрат за їх цільовим призначенням. Тому на практиці витрати групують за статтями калькуляції.

Враховуючи багатогалузевість сільськогосподарських підприємств, доцільно виокремлювати витрати за місцями виникнення і центрами відповідальності, що дозволить здійснювати облік і контроль витрат відповідних центрів, порівняння їх з нормами, кошторисами, а також виявляти ступінь впливу керівників, відповідальних осіб на розмір витрат та конкретні результати підрозділу. При цьому класифікація витрат за центрами відповідальності ґрунтується на тому, що: «виробнича бригада є і центром відповідальності, і місцем виникнення витрат, але ділянка, що складається з декількох госпрозрахункових бригад, цех, що складається з декількох ділянок, є центрами відповідальності» [1].

У сільському господарстві при вирощуванні біологічних активів та сільськогосподарської продукції провідну роль відіграють допоміжні виробництва, без яких унеможливується організація виробничого процесу основних виробництв, що і зумовлює поділ виробничих витрат на основні витрати виробництва, які виникають в основному виробництві (матеріальні, трудові, інші), та додаткові — у допоміжному. Крім того, для аналізу і планування необхідне ефективне управління витратами з розподілом їх на залежні від управлінських рішень (релевантні) та незалежні (нерелевантні). Важливість такої класифікації витрат в

сільському господарстві зумовлена необхідністю прийняття рішень щодо вибору основних матеріальних, трудових та інших видів ресурсів і можливості використання власної основної, супутньої та побічної продукції (зерно, молоко тощо). Наприклад, на сільськогосподарському підприємстві вирішується питання: відгодовувати велику рогату худобу власними кормами чи купуваними, при цьому зерно, з якого будуть виготовлені власні корми, можна реалізувати за прийнятною ціною. Для прийняття управлінського рішення необхідно виявити релевантні витрати за обома варіантами, проаналізувати результати і прийняти відповідне рішення [15].

Запропонована класифікація витрат для побудови управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах дає можливість здійснювати управління витратами з метою забезпечення ефективного процесу виробництва і реалізації продукції. Для цього внутрішньогосподарський облік повинен мати відповідні методи обліку витрат. Крім методів обліку витрат, існують і методи калькулювання, що являють собою сукупність способів і прийомів, необхідних для розрахунку собівартості конкретного виду продукції [1], сукупність прийомів розподілу витрат за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання [11].

**Висновки.** Проаналізувавши методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що наведені в економічній літературі та використовуються в зарубіжній і вітчизняній практиці, можна зауважити, що управлінський облік повинен передбачати перелік методів витрат, що можуть застосовувати сільськогосподарські підприємства для обліку витрат при складанні фінансової та управлінської звітності. У той же час основні моменти обліку витрат і калькулювання

собівартості продукції повинні розкриватися у внутрішньому документі підприємства (наказі про облікову політику, положенні про організацію управлінського обліку).

Методи обліку витрат і калькулювання собівартості визначають класифікацію витрат і спосіб відображення інформації про них в системі як фінансового, так і управлінського обліку. Управлінський облік на підприємстві повинен будуватися автономно від інших видів обліку. Тому вибір методів обліку витрат повинен відповідати інтересам прийняття рішення і може бути використаний незалежно від прийнятих методів у фінансовому та податковому обліку, а можливість їх вибору залежить від цілей управління і рішень керівника та оцінюється їх ефективністю.

### Література

1. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. — 2012. — Випуск 1 (22). — С. 11–18.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : пер. с англ. / под ред. С. А. Табаиной. — М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1997. — 560 с.
3. Евзлин З. П. Балансы. Как их составлять, разбирать и проверять / З. П. Евзлин. — Л., 1927 г. — Ч. 2. — С. 96–97.
4. Ентони Р. Учет: ситуации и образцы [Текст] / Р. Ентони, Дж. Рис. — М. : Финансы и статистика, 1993. — 560 с.
5. Ивашкевич В. Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В. Б. Ивашкевич. — М. : Финансы, 1974. — 159 с.
6. Карпова, Т. П. Управленческий учет : учебник для вузов / Т. П. Карпова. — М. : ЮНИТИ, 2003. — 350 с.
7. Лишilenко О. В. Бухгалтерський управлінський облік : навчальний посібник / О. В. Лишilenко. — К. : Центр навчальної літератури, 2004. — 254 с.
8. Методичні рекомендації з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом МАПУ № 132 від 18 трав. 2001 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. — Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07 лют. 2013 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. — Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
10. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. — М. : Финансы и статистика, 1999. — С. 136–138.
11. Огійчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах : [підручник] / за ред. проф. М. Ф. Огійчука. — 5-те вид., перероб. і допов. — К. : Алерта, 2009. — 1056 с.
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31 груд. 1999 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0027-00>.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : Наказ Міністерства фінансів України № 790

від 18 лист. 2005 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу : [http://zakon.nau.ua/doc/?doc\\_id=243748](http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=243748).

14. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України № 996-XIV від 16 липня 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. — Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.

15. Сук П. Класифікація витрат та їх використання для потреб управління / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. — 2013. — № 4. — С. 40–44.

16. Хоригерн Ч. Бухгалтерский учет: управленческий аспект : пер. с англ. / Ч. Хоригерн, Дж. Фостер ; под. ред. Я. В. Соколова. — М. : Финансы и статистика, 1995. — 416 с.

### References

1. Butynets, F. (2012). *Vytraty vyrobnytstva ta yikh klasyfikatsiia dlia potreb upravlinnia* [Production costs and their classification for management needs]. *Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu*, 1 (22), 11–18 (in Ukr.).
2. Druri, K. (1997). *Vvedenie v upravlencheskij i proizvodstvennyj uchet* [Introduction to management and production accounting] (Trans. from England). Moscow, Audit (in Russ.).
3. Evzlin, Z. (1927). *Balansy. Kak ih sostavljat', razbirat' i proverjat'eriat* [Balances. How to compile, analyze and verify them]. Leningrad, 96–97 (in Russ.).
4. Entoni, R. (1997). *Uchet: situacii i primery* [Accounting: Situations and Samples]. Moscow, Finansy i statistika (in Russ.).
5. Ivashkevich V. (1974). *Problemy ucheta i kal'kulirovanija sebestoimosti produkcii* [Problems of accounting and calculation of the cost of production]. Moscow, Finansy (in Russ.).
6. Karpova, T. (2003). *Upravlencheskij uchet* [Management Accounting]. Moscow, Audit (in Russ.).
7. Lyshylenko O. V. *Bukhgalterskyi upravlinskyi oblik* [Accounting management accounting]. Kyiv, Tsentri navchalnoi literatury (in Ukr.).
8. Ministry of Agrarian Policy and Food of Ukraine (2001). Methodical recommendations on the planning of accounting and calculation of the cost of products (works, services) of agricultural enterprises. Retrieved from <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm> (in Ukr.).
9. The Verkhovna Rada of Ukraine (2013). General Requirements for Financial Statements (National Accounting Standard 1). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (in Ukr.).
10. Nidlz B., Anderson H. & Koldujell D. (1999). *Principy buhgalterskogo ucheta* [Principles of Accounting]. — Moscow, Finansy i statistika, 136–138 (in Russ.).
11. Ohiichuk M. (2009). *Finansovy ta upravlinskyi oblik na silskohospodarskykh pidpriemstvakh* [Financial and managerial accounting at agricultural enterprises]. Kyiv, Alerta (in Ukr.).
12. Ministry of Finances of Ukraine (1999). Expenses (Regulation (standard) of accounting 16). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (in Ukr.).
13. Ministry of Finances of Ukraine (2005). Biological Assets (Regulation (standard) of accounting 30). Retrieved from <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo.htm> (in Ukr.).
14. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999). On Accounting and Financial Reporting in Ukraine. (The Law of Ukraine). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (in Ukr.).
15. Suk, P. (2013). *Klasyfikatsiia ta yikh vykorystannia dlia potreb upravlinnia* [Classification of costs and their use for management needs]. *Bukhgalteriia v silskomu hospodarstvi*, 4, 40–44 (in Ukr.).
16. Horngren Ch., Foster Dzh. (1995). *Bukhgalterskij uchet upravlencheskij aspekt* [Accounting Management Aspect]. (Trans. from England). Moscow, Finansy i statistika (in Russ.).